

论知识经济的形成、发展 将对管理会计体系产生重大影响

□余绪缨

一、从工业经济向知识经济的转变

总的说来,当今的世界正处于历史性转变的时期,具体表现为经济发达国家正处于从工业经济向知识经济转变时期,这一转变将对社会经济和人民生活的各个方面,产生深刻的影响。

回顾人类社会历史的发展,从经济上看已经历了农业经济、工业经济阶段,现在有些经济发达国家已发展到从工业经济向知识经济过渡的阶段。

在农业经济阶段,是以土地为主要的生产要素,可称为生产的单要素阶段。

工业经济阶段又可大致地区分为两个依次继起的阶段——即初级阶段和高级阶段。在工业经济的初级阶段,是手工业工场和低机械化生产阶段,这一阶段的生产可称为“劳动密集型生产”,是以土地、劳力、资本作为主要的生产要素,可称为生产三要素阶段。在工业经济的高级阶段,是生产的机械化、自动化程度较高的阶段,这一阶段的生产,可称为“资本—技术密集

型”生产。在这一生产阶段,由于社会经济环境、条件发生了重大的变化,生产的要素除原有的土地、劳力和资本外,还需其他的要素与之相配合,生产才能卓有成效地进行,因而可称为生产的多要素阶段。所以,总起来说,在工业经济阶段,整体上看,可称为生产三要素和生产多要素阶段。

知识经济(Knowledge-Based-Economy)阶段是工业经济阶段进一步的发展和深化,其基本特点表现为以人类高度发展的知识(广义地理解的知识)作为最关键的居于主导地位的生产要素,可称为生产的新要素阶段。

由生产的多要素阶段发展到生产的新要素阶段,体现了人类社会的发展实现了一个新的飞跃。

关于“知识”在促进经济发展和社会进步中的作用,其实早在300多年前,英国哲学家弗兰西斯·培根(1561—1626)^①就说过一句至今仍是家喻户晓的名言:“知识就是力量!”在知识经济体系中,高知识转化为高智力。而高知识又

是创造性思维的结晶。创造性思维与一般思维不同,往往表现为:具有超常性(不墨守成规)、富有个性(独出心裁)、富于开拓精神、独创性与灵活性。这种创造性思维转化为独特的策略、构思,进而形成种种具有开拓性的设计和发明、创造等等,它们的定型化(物化),就形成独特的专利权等无形资产。在知识经济体系中,智力资产(具有非凡的创造性思维的人才)和他们超常智慧的物化而形成的无形资产将比传统的有形资产(原材料、厂房、设备等)发挥无可比拟的作用,从而使经济的发展不再属于资源依赖型,而转化为知识依赖型(依赖于人的知识的发展程度)。由于地球上的资源总是有限的,而人的头脑中的知识却可源源不断地开发出来,因而知识经济,作为知识依赖型的经济,就可保持长期的持续发展。这是知识经济对比传统的工业经济的一大特点。

其次,知识经济既是以知识(广义地理解的知识)作为最关键的居于主导地位的生产要素,因而智力资产(具有非凡的创造性思维的人才)和他们的超常智慧的物化而形成的无形资产是提高企业活力和竞争力的无穷尽的源泉,其作用远比传统的有形资产(原材料、厂房、设备等)重要得多。这是由于任何有形资产(物质资源)都是要依靠高素质的人才去掌握和使用的,在生产中首先要做到“人尽其才”(充分发挥人的创造性智力的作用),才有可能转化为“物尽其用”,从而尽可能提高生产经济效益。

据有关统计资料,我国目前单位国民生产总值的能源和原材料消耗比西方经济发达国家高七、八倍甚至十几倍,正说明我国经济目前的知识依赖程度对比西方经济发达国家还有较大的差距。可见我国经济的21世纪发展,尽快从资源依赖型转移到知识依赖型上来,步入知识经济发展的康庄大道,已属刻不容缓。

再次,知识是无国界的,而且在当今的信息时代,它可以通过先进信息技术近似于光速在世界各地广泛传播,从而使经济活动突破国

与国的界限而成为全球化的活动,因而使世界性的经济竞争达到前所未有的剧烈程度,企业的生存、发展自然也由此承受着前所未有的巨大压力。面临着这一全球性竞争的新形势,任何企业如果不能争分夺秒地进行各种形式的创新(包括体制创新、管理创新、科技创新等),要取得“以智取胜”的效果是根本无法实现的。

综上所述,可见:知识经济不同于发达的工业经济,主要表现在:

1. 资产的组成是以智力资产(具有非凡的创造性思维的人才)和他们的超常智慧的物化而形成的无形资产(专利权、商标权、商誉等)为主体。

2. 人员的组成是以高智力的员工为主体。

3. 产品(服务)的生产以高科技含量为主体,同时致力于对现有产品进行更新改造,大力提高其科技含量,使之进一步“软”化。

4. 投资取向以智力投资为主体,要以长远的战略眼光,在人才开发、科学研究、技术开发和新产品的研制等方面投入足够的资金,以确保企业长期的竞争优势。

5. 在竞争策略上,以智谋、创新取胜——尽可能做到:人无我有、人有我优、人优我奇(出奇制胜)。

二、“知识经济”的形成与发展将对管理会计体系产生重大影响

(一)管理会计内容上的丰富、发展

1. 提供的信息要由单一化向多样化转变

知识经济是以知识为其核心的生产要素,而人是知识的主人。形成一种能促使人的聪明、才智和开拓、创新精神得以充分发挥的机制,是一个极为复杂的过程,它涉及到物质、精神的许多层面。因而与此相适应的管理会计提供的信息就不应是单一化的,而必须是灵活、多样化的,包括数量信息与质量信息;财务信息与非财务信息;静态信息与动态信息;内部信息与外部信息;物质层面的信息与精神层面的信息,等等,使之与知识经济的特点和要求相适应,并

据以形成多视角的激励机制,在高层次上激发员工的奋发创新精神,借以为知识经济的发展提供无穷尽的智力源泉!

2. 智力资产和相应的智力资本的确认、计量及其效益的评价与分配等将处于最重要的地位

在知识经济体系中,智力资本(Intellectual capital)及与其相对应的智力资产(Intellectual assets)作为人类超常智慧的结晶,是企业创造超常效益的最基本的源泉。它们的确认、计量及其效益的评价与分配等,将在管理会计中处于最重要的地位。这因为,在知识经济中,智力资产与传统的素为管理会计师所熟悉的物质资产(Physical asset)与财务资产(Financial asset)有所不同,它们作为人类超常智慧的结晶,是生产价值很高的知识产品的基本要素。而与智力资产相对应的智力资本,则是智力资产创造者所拥有的知识产权。这两个范畴所反映的是一个问题的两个方面,在会计上表现为“借方”与“贷方”的关系。在这里必须着重指出,为了正确反映智力资产在知识经济中的地位、作用,必须把它同通常所说的无形资产区别开来。如前所说,智力资产是指具有非凡的创造性思维的人才,而无形资产则是他们的超常智慧已经物化了的,在现有文献中,对无形资产的相关问题论述较多,而对本文所说的智力资产则极少涉及。因而我认为对知识经济中这一具有重大意义的智力资产问题,有必要引起高度的重视,并通过周密的确认、计量与评价程序,将它们的价值同现有其他资产一样,以“智力资产”项目列记在资产负债表的资产方,同时以相同的金额列于资产负债表中的“资本”项下,并同对企业投入现金或其他资产而形成的“资本”一样,参与收益的分配,以实现价值的创造与分配的统一。这样做,同时也体现了按劳分配与按生产要素分配相结合的精神。至于已入帐的智力资产的金额,则应视其寿命周期内不同阶段的增值或减值情况相应地进行调整或逐次摊销。

由于这是知识经济条件下,管理会计内容上的一个新发展,目前的认识还是初步的。因而必须把它当作一个新的专门问题,从理论与实践的结合上深入地进行开拓性的研究。^②

3. 投资方案效益的评价要从财务效益向全方位效益转变

现行管理会计对投资方案的效益评价,主要考虑财务效益,而且把重点放在寻求直接材料和直接人工的节约上。这种做法是导源于劳动密集或低技术密集型的生产条件,从知识经济的要求看,无异于舍本逐末。知识经济既是以知识为核心生产要素的经济,自应以智力投资作为基本的投资取向。与此相适应,投资方案的效益评价,就应站在时代的高度,面向国际大市场体系,从整体观和长期观来观察、认识和处理问题,尽可能超前地在人才开发、科技开发和产品开发等方面投入足够资金,力争这些领域超前地取得创造性成果。因为在知识经济体系中,人才的知识优势和创新精神,是企业的生命。依靠深厚的人才、科技积累,谁能最先推出具有独创性的产品,因为它享有专利权,谁就可以最大限度地占领世界市场,从而为企业全面、长期地提高其竞争、发展能力奠定牢固的基础。由此而取得投资效益,是属于高屋建瓴式的全方位效益,它是传统的、狭隘的财务效益根本无法比拟的。因此在知识经济体系中,投资方案的评价与选优,应以方案可能产生的全方位效益作为基本的出发点。

较具体地说,在知识经济体系中,投资于先进的技术设备,提高生产经营的电脑化、自动化水平,可能产生的全方位效益可进一步区分为直接效益(如直接人工成本的减少、能源成本的节约、废料的减少、生产经营各个环节存货的减少等)、间接效益(如减少占地面积、保障劳动安全、改善生产条件等)和无形效益和(如改进产品质量、提高生产的弹性、提高顾客的满意程度、改善企业的社会形象和提高企业的综合竞争能力等)三大类。利用这三大类指标对先进

技术设备的投资决策进行效益评价,如何量化它们,据以得出较具体的数据,是传统上人们十分关注的一个问题。

但对以上三类指标进行较具体的分析,可以看到,有些指标易于进行量化,并可直接采用货币计量的方式;有些指标只可从它的某一个侧面进行量化,据以得出的数据具有较大的不完全性;有些指标则难以用较具体的数据来较确切地反映其可提供的效益。以下举例说明。

一般地说,上述第一类反映“直接效益”的指标易于进行量化,且可用货币计量其效益的大小。如存货减少,一方面可以减少存货的仓储费用,并且可以相应地减少在存货上占用资金所需支付的代价(利息费用)。

上述第二类反映“间接效益”的指标,有的可以量化,有的只可从它的某一种侧面进行量化。例如占地面积的减少,可以用由此而少支付的“租金”反映其效益,在经济发达地区房地产租金极为昂贵的情况下,是一个不可忽视的因素。但从保障生产安全、避免工伤事故这一因素看,其效益可以部分地用减少保险费的支付来反映,但人的生命是无价的,由此而避免了人员的死亡,其效益就无法用货币来计量了。再如,改善生产条件,使劳动者的健康不致因此而受到伤害,虽可用减少医疗费用的支出来反映,但劳动者在比较舒适的条件下进行工作,由此而导致劳动热情、工作效率和敬业、乐业精神的提高,其可能产生的效益就难于进行量化了。

上述第三类反映“无形效益”的指标,虽有些包含了可部分量化的因素,但它们的基本方面都是难于量化的。例如:产品质量的提高虽可以通过废、次品和修复、赔偿成本的减少而显示其效益,但在大的方面,由于产品质量超群而提高市场占有率、顾客满意程度和改善企业形象等而可能增加的效益就难于进行量化了。又如顾客的满意程度,虽可通过顾客的投诉、订货撤销和销货送回等而部分地表现其负效益,但

由此而形成的对企业的“不信任”感从全局上有损于企业的声誉和形象,其可能产生的负效益就难于量化了。

由此可以看到,先进技术设备投资决策的效益评价,对有关指标的量化问题不能作绝对化理解,量化本身并不是目的,它只是为决策者正确地进行决策提供相关的参考数据。数量信息只是信息的一种形式,但并不是唯一的形式。对于难于量化的指标,只要将有关情况较完备地进行收集分类、整理,并据以进行由此及彼、由表及里的分析研究,洞悉其中所隐含的内在联系,及其发展、变化的一般趋势和基本规律性,亦足以为决策者正确地进行决策提供重要依据。而且就是可以量化的指标,脱离活的情况而只提供死的数据,其作用也是极为有限的。因此在效益的评价中,必须特别强调数量因素与质量因素并重,货币计量与非货币计量并重,数量计算与综合判断相结合。显然,面临的问题越复杂,涉及的可变性因素越多,决策者的综合判断就越重要。而综合判断的成效如何,则主要取决于决策者的素质、经验和水平。它说明我们必须清醒地认识到:涉及的越是属于高层次、具有全局性、战略性问题的决策,越有赖于决策者全面根据相关材料(包括量化的和非量化的相关材料)进行高屋建瓴式的综合判断,才能得出既具客观现实性又具科学前瞻性的结论,由此而形成的具有远见卓识的决策方案付诸实施,才有可能取得较好的实践效果,否则将事与愿违,甚至形成巨大损失。

(二)管理会计师职能的扩展

在知识经济的大环境中,企业员工的组成是以高智力的员工为主体,说明企业员工的总体素质已大大地提高了!与此相联系,管理会计师的职能也大大地扩展了,已转变为跨专业的具有广博知识和深入洞察力的管理顾问,为企业提供高智慧的谋略,全面提高其综合竞争能力服务。管理会计师职能的扩展和现代信息技术(Information technology)的发展有着密切的联

系。这是因为:基于现代信息技术,管理会计师许多传统的职业服务已可为相关的电脑网络所取代,从而要求管理会计师进一步提高其综合素质,在决策支持系统中,提供更高层次的、非现代信息技术所能取代的智力服务,借以在知识经济的大环境中,更好地为决策系统卓有成效地进行科学决策提供智力支持。根据知识经济条件下已经大大改变了的客观实际情况,我认为管理会计已经不能从传统的原始意义上的“会计”去理解它了,它将形成一个独特的不同于传统的以财务信息为主体的新的信息系统。这将意味着它将与现行财务会计分道扬镳,走上独立发展的道路。而管理会计师则将转变为以履行具有远见卓识的管理咨询服务为其基本职能。

(三)进一步提高新型管理会计师的综合素质

在知识经济体系中,随着管理会计师职能的扩大和任务的加重,对其应具备的综合素质也应有更高的要求。否则,就难于同迅速发展着的客观经济环境相适应。

新型管理会计师的综合素质,从总体上看,应要求他们面向风云变幻的世界经济,具有战略头脑、开阔的思路、高瞻远瞩的谋略和敏锐的洞察力和准确的判断力,善于抓住机遇,从整体发展的战略高度来创造性地认识和分析问题,才能为决策系统的科学决策提供宝贵的智力支持。而要实现这些要求,就必须通过不断学习、思考与实践,来不断地提高、发展自己,特别要从以下三个方面进行坚持不懈的努力:

1. 具有博、专、新的知识结构

这里所说的“博”,是指学识广博,对跨学科、多学科的相关知识,能融汇贯通、综合运用。这样才能开阔视野、启发思路,不断提高创造性思维能力,以适应具有高度综合性的管理咨询(出谋划策)工作的需要。

这里所说的“专”,要从广义上理解,既立足专业,又超越专业,使之成为视野宽广、“一专多

能”,具有高度应变能力的柔性人才。

这里所说的“新”,要从动态上理解。因为进入知识经济时代,各个领域的新鲜事物层出不穷。这就要求在决策支持系统提供管理咨询服务的管理会计师,决不能墨守成规,而必须把握时代的脉搏,积极、主动地不断进行知识更新。只有这样,才能顺适时代潮流,提出既具客观现实性又具前瞻性的有价值的意见和建议。

2. 加强自我修养,达到较高的思想境界

管理会计师,作为决策支持系统的参谋人员,在工作中必须坚持实事求是的原则,不为各种世俗的利害、得失所困惑。为此,就必须不断加强自我修养,努力实现“宁静以致远,淡泊以明志”。达到了这样的思想境界,就能以超然的态度,冷静地、客观地思考、分析、研究问题,进而提出各种具有远见卓识的意见和建议。

3. 重视理性思维与悟性思维的正确结合

世界上的事物是极为复杂的,有的表现为有序的确定性现象,有的表现为无序的随机性现象。一般地说,前者可用理性思维进行处理,并量化其间的因果关系,从中找出其内在的客观规律性。后者的处理则更多地有赖于悟性思维。悟性思维是理性思维的进一步深化,也是中国优秀传统文化所体现的东方智慧的特点和优点,闻一知十、举一反三,见微知著,触类旁通等等,皆悟性思维的具体体现。许多表面上看来是无序的随机现象,实际上其中也深藏着一定的有序性。大量无序现象中的有序性,并不是直接通过电子计算机可以“算”出来的,而有赖于高智慧的人通过悟性思维“悟”出来,据以作为行动的指南。

注释:

①马克思曾称培根是“英国唯物主义的和整个现代实验科学的真正的始祖”。参见《马克思恩格斯全集》第2卷第163页。

②参见《Intellectual Capital》, by Bernadette Lynn, CMA Magazine (monthly), Feb. 1998。

作者余绪纛:厦门大学会计系教授、
博士生导师